

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28150C

Inscrit le 17 mars 2011

Audience publique du 27 juillet 2011

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 16 février 2011 (n° 24142b du rôle)
dans un litige l'opposant à
Monsieur ..., ...
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28150C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 17 mars 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, agissant conformément à un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 9 mars 2011, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 16 février 2011 rendu dans le cadre d'un recours introduit par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 ayant rejeté comme n'étant pas fondée sa réclamation du 17 septembre 2007 dirigée contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis à son encontre le 16 août 2007, par lequel ledit tribunal a vidé le jugement du 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle), annulé les bulletins susvisés des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 par réformation de la décision directoriale déferée du 11 décembre 2007, renvoyé l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause et condamné l'Etat aux dépens de l'instance ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 11 avril 2011 par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 31 mai 2011 par Maître François MOYSE pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître François MOYSE en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 juin 2011.

Par courrier du 23 avril 2007, le bureau d'imposition Dudelage du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2006.

Le 7 mai 2007, Monsieur ... répondit à ce courrier en les termes suivants :

« Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.

L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me Michel Turck éclairera toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.

Les accusations en ma personne sont totalement fausses.

Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire ».

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », un rapport du service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007, ci-après désigné par le « *rapport du 13 juin 2007* », relatant des faits qualifiés de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés pour les années 1997 à 2005.

Le 7 septembre 2007, Monsieur ... adressa au directeur un courrier libellé comme suit :

« J'accuse réception des bulletins d'impositions rectifiés des années 1997-2005.

Cependant je ne peux pas retracer ces montants.

Suivant l'annotation faite par le bureau d'imposition, les montants proviennent d'un rapport dressé par la police judiciaire.

Etant donné que je ne dispose pas de ce rapport, je vous prie de me faire parvenir une copie ».

En date du 17 septembre 2007, le directeur informa Monsieur ... qu'il refusait de faire droit à la demande de communication du rapport de police précité.

Par 3 courriers du 17 septembre 2007, Monsieur ... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2005 respectivement en les termes suivants :

« J'accuse réception des bulletins d'imposition rectifiés des années 1997-1998. [1999-2004 ; 2005]

Cependant je réclame contre ces bulletins qui se basent sur un rapport établi par la police judiciaire pour la période 1999-2006 dont j'ignore le contenu et votre taxation par analogie des années 1997 à 1998.

Pourriez-vous me confronter avec l'origine de ces chiffres redressés afin que je puisse prendre position ?

Entretemps, je vous demande de bien vouloir m'accorder un sursis à exécution des montants à régler jusqu'à ce que l'exactitude des montants sera démontrée ».

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg, saisi par Monsieur ..., s'adressa à celui-ci pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport du 13 juin 2007. Il expliqua que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient inférieurs au montant total des entrées de fonds en provenance des sociétés luxembourgeoises FFF s.a. et BBB s.à r.l., ainsi que de la société *off-shore* EEE s.a., et constatées par la police judiciaire. Finalement, le médiateur estima que Monsieur ... aurait la possibilité de se défendre en présentant ses propres chiffres au sujet des revenus qu'il a tirés des sociétés en question tout en indiquant le détail de tous les frais et autres déboursements de ces sociétés.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par une décision du 11 décembre 2007 (n^{os} C14085, C14087 et C14091 du rôle) libellée comme suit :

« Vu les requêtes introduites le 17 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer respectivement contre :

1) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 ;

2) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

3) la rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 ;

tous émis le 16 août 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 06.02.1996, no 8925 du rôle) ;

qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les trois requêtes pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables, eu égard au § 234 AO ;

Considérant que le réclamant entreprend les bulletins rectificatifs au motif qu'ils se basent sur un rapport de la police judiciaire dont il ignorerait le contenu, pour demander d'être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;

Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire économique des sociétés de droit luxembourgeois FFF s.a., BBB s.à r.l. et de la société anonyme de droit bélizais EEE ;

Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État ;

que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société FFF, enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;

Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;

Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;

Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;

Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été informé, par application du § 189 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;

qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;

qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ; qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse d'être fondée ;

Considérant principalement que pas le moindre des faits établis et consignés par le rapport de police, puis communiqués par soins du procureur de l'État au directeur des contributions, n'était connu aux différents moments où les impositions originaires du réclamant avaient été arrêtées ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'en l'espèce les prescriptions du § 222, alinéa 1^{er}, no 1 AO doivent être appliquées inconditionnellement, sans restriction ;

II.

Considérant à titre accessoire que si la requête introductive devait s'analyser en une allusion aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, il échet d'emblée de la rejeter ;

Considérant en effet que les rectifications des bulletins litigieux sont légalement basées sur la disposition du § 222 alinéa 1^{er}, no 1 AO ;

Considérant que les bulletins originaires avaient été émis sous respect des procédures, unilatéralement cependant, en ce qui concerne uniquement l'instruction par les bureaux d'imposition, alors que pour sa part, le réclamant faisait fi de toutes les obligations lui incombant (§§ 166 et suivants AO, sans préjudice du § 410 AO) ;

Considérant en effet que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17.02.2005, no 18011 du rôle) ;

Considérant qu'en application du § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, no 5684 du rôle) ;

Considérant que le droit du contribuable à être entendu n'est plus donné s'il y a preuve de ce que celui-ci a sciemment induit l'autorité fiscale en erreur par exemple tel qu'en l'espèce par une comptabilité irrégulière à la clé de déclarations frauduleuses ;

Considérant qu'il convient de retenir que le § 205, alinéa 3 AO n'est pas applicable à la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, no 10156 ; Cour administrative 14.12.2000, no 11320C) ;

qu'en tout cas, le bureau d'imposition avait, au respect du § 204 AO, donné au réclamant la possibilité de se faire entendre, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs, par courrier recommandé du 23 avril 2007 ;

Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir les bases des impositions rectificatives, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler ;

Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;

que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;

qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;

Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;

qu'il appert que le réclamant n'a déposé à aucun moment des déclarations rectificatives de son propre chef, quoiqu'il ne puisse subsister de doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008 et inscrite sous le numéro 24142 du rôle, Monsieur ... fit introduire un recours en réformation sinon, en annulation contre la décision directoriale prévue.

A travers un jugement du 18 février 2009 (n° 24142 du rôle), le tribunal administratif reçut ce recours en la forme après avoir écarté un moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement, et au fond le déclara justifié, de manière à annuler, dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision du directeur du 11 décembre 2007 et à renvoyer l'affaire en prosécution de cause devant le directeur. Le tribunal motiva cette décision d'annulation en retenant que l'application du § 205 (3) AO ne serait pas exclue en cas de rectification du bulletin d'impôt suite à la découverte de faits ou pièces nouveaux en vertu du § 222 AO, que le droit d'être informé des points où le bureau d'imposition entend s'écarter de la déclaration d'impôt en défaveur du contribuable et de l'entendre en ses explications ne constituerait pas une faveur ou un avantage réservé au seul contribuable ayant collaboré honnêtement avec le bureau d'imposition, mais un droit fondamental garantissant d'une manière générale les droits de la défense du contribuable et qu'en l'espèce, si le bureau d'imposition avait certes invité Monsieur ... à déclarer ses revenus indigènes et étrangers par

courrier du 23 avril 2007, aucune pièce versée en cause ne documenterait cependant que le bureau d'imposition l'ait informé préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs des points par rapport auxquels il entendait s'écarter de sa déclaration d'impôt, de sorte que le droit garanti par le § 205 (3) AO n'aurait pas été respecté par le bureau d'imposition.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 mars 2009, l'Etat fit relever appel contre ce jugement du 18 février 2009.

Par arrêt du 29 juillet 2009 (n° 25536C du rôle), la Cour administrative, tout en ayant retenu le caractère fondamental du droit d'information et de défense de ses droits au bénéfice du contribuable consacré par le § 205 (3) AO ainsi que son applicabilité dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletins d'impôt, retint qu'il ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. Ainsi, les données qui sont déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même, ne doivent pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position. Sur base de ce raisonnement, la Cour arriva à la conclusion que le rapport du 13 juin 2007, établi dans le cadre d'une instruction pénale à charge de Monsieur ... et communiqué par l'adjoint du Procureur d'Etat au directeur, était fondé sur des sources d'information consistant « *en les comptes bancaires, la comptabilité et les documents comptables, quelques autres documents saisis chez l'intimé et plusieurs fichiers informatiques de l'ordinateur personnel de l'intimé, soit des informations dont Monsieur ... devait nécessairement avoir connaissance* », de sorte qu'il « *était nécessairement conscient de ce que les revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers visés dans le courrier du bureau d'imposition du 23 avril 2007 étaient ceux dégagés par l'activité de comptable par lui exercée durant des années et qui avaient fait l'objet d'une instruction pénale comportant un certain nombre de mesures d'instruction dont les auditions de l'intimé lui-même* ». Dans ces conditions, la Cour arriva à la conclusion qu'exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux à l'intimé, s'analyserait en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaissait déjà.

Par le même arrêt, la Cour retint que l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) trouve application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative de rectification de bulletins d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette d'impôt redue par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil.

Quant à la critique de l'intimé qu'il ne pourrait toujours pas retracer les montants de revenus fixés par le bureau d'imposition dans les bulletins rectificatifs du 16 août 2007 à partir du rapport du 13 juin 2007 qui lui fut communiqué en cours d'instance contentieuse, la Cour considéra que cette question relève non pas du champ du droit d'être entendu préalablement à l'émission des bulletins, mais du champ de la justification au fond des rectifications opérées, de sorte à devoir être examinée dans ce cadre, la même conclusion s'imposant quant à l'argumentation de l'intimé relative à la validité de l'utilisation d'informations obtenues dans le cadre d'une enquête pénale n'ayant pas encore abouti à une condamnation pénale, à la question de la présomption d'innocence, ainsi qu'à la question de la présomption d'exactitude de sa déclaration d'impôt initiale.

Dans la mesure où le tribunal avait limité son examen du recours au volet de la régularité formelle des bulletins rectificatifs, la Cour, afin de maintenir aux parties le bénéfice du double degré de juridiction et estimant par ailleurs ne pas être en possession de tous les éléments requis pour statuer plus en avant, décida, par réformation du jugement entrepris du 18 février 2009, que la décision directoriale du 11 décembre 2007 n'encourt pas l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position de l'intimé n'aurait pas été respecté et renvoya l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause.

Par jugement du 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle), le tribunal administratif rejeta d'abord le moyen de Monsieur ... tenant au non-respect du secret d'instruction dans le chef de la communication du rapport du 13 juin 2007 en retenant que la violation du secret de l'instruction n'est pas sanctionnée par la nullité de l'acte posé, sauf en cas de violation des droits de la défense, hypothèse définitivement écartée en l'espèce par l'arrêt ci-avant visé de la Cour du 29 juillet 2009, de sorte que les bulletins d'imposition litigieux ne sauraient en tout état de cause être affectés dans leur légalité par le seul fait de reposer sur des informations obtenues moyennant une éventuelle violation du secret de l'instruction. Par rapport au moyen du demandeur fondé sur le non-respect du § 189 AO, le tribunal admit que cette disposition vise *expressis verbis* les bureaux d'imposition (« *Finanzämter* ») et non pas le directeur en tant que destinataire d'une communication sur base dudit paragraphe, mais estima que ce libellé s'entend en termes génériques en ce sens que la communication est censée aboutir non pas parallèlement devant l'ensemble des bureaux d'imposition existants, mais bien devant celui qui est spécifiquement compétent pour analyser les informations reçues aux fins d'une éventuelle rectification d'impositions et que le directeur, conformément aux §§ 17 alinéas 2 et 46 AO, est l'autorité hiérarchiquement compétente pour coordonner l'ensemble des services d'imposition, de sorte à être le mieux placé pour continuer une communication sur base du § 189 AO au bureau d'imposition concrètement concerné. Dans la mesure où il se dégagerait des pièces versées au dossier qu'en l'espèce le directeur, lorsqu'il a reçu le rapport de police litigieux en communication de la part du Procureur d'Etat adjoint, s'est limité à transmettre ce rapport aux bureaux d'imposition respectivement compétents, le tribunal estima qu'aucune irrégularité de communication par rapport aux exigences légales ne serait décelable et rejeta en conséquence le moyen afférent.

Quant au fond des impositions rectificatives contestées, le tribunal prit acte, d'un côté, de l'argumentation du demandeur que même après avoir pu prendre connaissance du rapport du 13 juin 2007, il lui serait toujours impossible de retracer les différents montants qui ont été ajoutés au niveau de ses revenus au titre des 9 années fiscales respectivement concernées, de sorte qu'il serait dans l'impossibilité de se défendre utilement et concrètement par rapport à ces chiffres, et, d'un autre côté, de l'affirmation du délégué du gouvernement que les revenus « *rectifiés* » auraient été imposés directement dans le chef du demandeur au titre de bénéfices provenant d'une profession libérale par le fait qu'il résulterait clairement des éléments du dossier et plus particulièrement du rapport du 13 juin 2007 que les revenus en question auraient été directement réalisés et perçus par le demandeur.

Ensuite, le tribunal reconnut que le rapport du 13 juin 2007, dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, devrait être considéré, conformément à l'article 154 du code d'instruction criminelle, comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les constatations y retenues. Par voie de conséquence, le bureau d'imposition aurait en principe valablement pu considérer comme établis les montants et faits renseignés dans ce rapport de police du 13 juin 2007 et y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées

dans ledit rapport, ces qualifications étant étrangères à l'imposition proprement dite qui doit exclusivement rester axée sur la véritable capacité contributive du contribuable concerné.

Par la suite, le tribunal procéda, par rapport à chacune des années d'imposition concernées par les bulletins rectificatifs litigieux, à la vérification si les conditions posées par le § 222 (1) AO pour l'émission de tels bulletins se trouvaient réunies en l'espèce.

Concernant les années d'imposition 1997 et 1998, le tribunal dégagea de l'analyse du rapport du 13 juin 2007 que ni ledit rapport, ni ses annexes versées en cause ne contiennent la moindre information concernant les activités du requérant ... au cours des années fiscales 1997 et 1998 et ce encore que les majorations de revenus opérées par les bulletins rectificatifs pour ces années soient expressément motivées d'abord par le bureau d'imposition, ensuite par le directeur et enfin par le délégué du gouvernement par référence à ce rapport. Le tribunal en déduisit que le rapport du 13 juin 2007 ne contiendrait aucun élément tangible permettant de conclure à une éventuelle irrégularité au niveau de la comptabilité tenue pour les années 1997 et 1998, voire des éléments permettant de conclure à l'existence de revenus non déclarés pour compte de ces mêmes années. Le tribunal en dégagea dès lors que la conclusion du directeur qu'en l'espèce les prescriptions du § 222 (1) AO étaient entièrement respectées, n'était pas motivée à suffisance par rapport aux bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998 ayant fait l'objet de la décision directoriale sur réclamation litigieuse et il annula, par réformation de la décision directoriale déferée, ces deux bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu émis le 16 août 2007 par le bureau d'imposition Wiltz, à l'encontre de Monsieur

Concernant les autres années d'imposition concernées, le tribunal estima que, pour les années 1999 à 2001, l'indication par le rapport du 13 juin 2007 d'un montant global concret pour la période de 1999 à 2003 correspondant à des entrées de fonds non documentées par des justificatifs serait à considérer comme une indication suffisante pour permettre le cas échéant l'émission d'un bulletin rectificatif sur base du § 222 (1) AO, mais que ni le rapport de police ni ses annexes ne comportent le moindre élément qui permette de retracer l'origine des chiffres concrètement ajoutés en fin de compte au titre de bénéfice d'une profession libérale aux revenus de Monsieur Concernant enfin les années fiscales 2002, 2003 et 2005, le tribunal considéra que le rapport du 13 juin 2007 faisait état de suffisamment de faits concrets, chiffrés et documentés pour justifier le recours par le bureau d'imposition au mécanisme prévu par le § 222 (1) AO, mais que l'examen détaillé de ce rapport et de ses annexes ne permettrait pas pour autant de retracer, ne serait-ce que dans ses grandes lignes, la démarche suivie par le bureau d'imposition pour ventiler les chiffres avancés par rapport aux différentes années fiscales litigieuses et que la clarté des éléments du dossier relevée par le délégué du gouvernement dans son mémoire en duplique échapperait entièrement au tribunal.

Par voie de conséquence, relativement aux années d'imposition 1999 à 2005, le tribunal invita l'Etat à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l'appui, pour aboutir aux différents redressements opérés et autorisa le demandeur d'y prendre position par écrit à son tour, ceci afin de lui garantir un exercice effectif de ses droits de la défense.

Par requête déposée au greffe de la Cour le 26 février 2010 et inscrite sous le numéro 26635C du rôle, l'Etat fit relever appel de ce jugement du 25 janvier 2010 en limitant de même l'objet de son appel à la décision d'annulation des bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998.

Par une itérative requête déposée au greffe de la Cour le 1^{er} mars 2010 et inscrite sous le numéro 26640C du rôle, l'Etat fit relever appel de ce même jugement du 25 janvier 2010

en limitant l'objet de son appel à la décision d'annulation des bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998.

Par arrêt du 28 juillet 2010 (n^{os} 26635C et 26640C du rôle), la Cour administrative joignit ces deux appels et, après avoir constaté que le tribunal, par son jugement *a quo*, tout en ayant tranché une partie du principal à travers l'annulation des bulletins relatifs aux années 1997 et 1998, n'avait pas ordonné une mesure d'instruction et n'avait pas davantage, en déclarant le recours recevable et en refixant l'affaire pour continuation des débats, mis fin au litige, retint que les appels relevés contre le jugement du 25 janvier 2010 étaient irrecevables.

A travers un jugement du 16 février 2011 (n^o 24142b du rôle), le tribunal administratif rejeta d'abord la demande étatique tendant à voir ordonner la rectification des bulletins d'impôt sur le revenu rectificatifs des années 1999 et 2001 sur base des faits découverts depuis le jugement susvisé du 25 janvier 2010. Ensuite, le tribunal rappela que la taxation consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible, qu'elle procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude, cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible, et il en tira la conclusion que c'était à bon droit que le bureau d'imposition s'était basé sur les montants et faits renseignés dans le rapport du 13 juin 2007 pour y asseoir les bases des impositions rectificatives.

Au fond et suite aux demandes de précisions adressées à l'Etat à travers son jugement du 25 janvier 2010, le tribunal estima que s'il est vrai que la partie étatique avait affirmé en réponse à cette demande être en mesure « *de produire sur demande expresse du tribunal* » les dossiers fiscaux afférents, la mise à disposition, en vrac, de dossiers fiscaux, ne répondait pas à l'obligation inscrite à l'article 8, alinéa 4 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le rôle du tribunal ne consistant pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des dossiers fiscaux afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie étatique. A défaut de précisions circonstanciées fournies par la partie étatique, le tribunal conclut qu'en se référant de manière générale à des dossiers fiscaux non communiqués, celle-ci n'avait pas donné suite à sa demande de préciser la démarche suivie, « *pièces à l'appui* », pareille demande comportant invitation à l'Etat à documenter le cas échéant chaque montant et chaque affirmation factuelle par une pièce précise. Le tribunal retint cette conclusion par rapport à différents volets du litige lui soumis en ce qui concerne les années 1999 à 2002, dont notamment le prétendu lien entre le demandeur et la société CCC, la qualité de bénéficiaire économique - à titre direct ou indirect - de la société civile TTT (TTT) dans le chef du demandeur, la justification de la rectification des montants à imposer au titre des années 2000 et 2001 d'un montant de respectivement 44.620,83 € et 17.352,55 € du chef d'« *honoraires de gestion* » facturés par la société CCC à la société TTT. De même, en ce qui concerne les années fiscales 2003, 2004 et 2005, le tribunal constata que les montants rectifiés comportent également un montant résultant d'une comparaison entre les chiffres contenus dans le rapport du 13 juin 2007 et ceux résultant des « *éléments des dossiers fiscaux de la société FFF s.a. et de la société BBB s.à rl* » et que la différence constatée de 123.631,63 € avait été répartie sur les années 2003 à 2006, à raison de 30.907,91 € par année d'imposition, mais que, si la qualité dans le chef du demandeur de seul bénéficiaire économique de la société FFF s.a. ne paraissait pas sérieusement contestable, la différence mise à charge du demandeur ne serait pas expliquée et précisée sur base de pièces, mais sur base de l'affirmation non étayée et

circonstanciée qu'elle résulterait de la comparaison avec les « *éléments des dossiers fiscaux de la société FFF s.a. et de la société BBB s.à rl.* », affirmation que le tribunal déclara ne pas pouvoir « *accepter comme argent comptant* ». Pareillement, les premiers juges ne reprirent pas l'imputation au demandeur des facturations de sous-traitance par la société BBB en ce qu'ils ne seraient en l'occurrence pas à même, sur les seules affirmations contenues dans le rapport du 13 juin 2007, de retracer juridiquement les raisons ayant amené l'Etat, au vu de ces fausses factures, d'en ajouter directement le montant au revenu imposable du demandeur. Le tribunal déclara encore ne pas suivre le raisonnement de la partie étatique consistant, d'une part, à dégager le revenu imposable du demandeur à partir d'un montant global comportant notamment la part du demandeur dans le prix de vente de la société AAA et l'acquisition d'une montre RRR, revenu imposable figurant sous « *différence selon rapport PJ* », et d'ajouter à ce même revenu imposable en sus et à nouveau le prix de vente de la société AAA ainsi que la valeur de la montre RRR. Finalement, le tribunal affirma ne pas saisir pourquoi le montant de 38.935 € rajouté au revenu imposable du demandeur au titre de l'exercice fiscal 2005 sous le libellé « *Inscription agenda ...* », montant qui se baserait de « *manière exacte, claire et non équivoque, sur les résultats et chiffres retenus par le Service de la Police Judiciaire* », mais qui aurait d'ores et déjà été rajouté au revenu global de la société FFF, devrait être rajouté *a priori* une seconde fois, séparément sous le libellé « *Inscription agenda ...* ».

Sur base de tous ces développements, le tribunal conclut que les quelques explications avancées par la partie étatique ne permettraient ni de retracer factuellement les montants retenus, dans la mesure où ceux-ci reposent sur une comparaison avec des données non soumises au tribunal, ni de retracer juridiquement le raisonnement de la partie étatique, celle-ci, en substance, ayant manifestement repris les déductions et implications de l'auteur du rapport du 13 juin 2007 sans expliquer pourquoi, juridiquement, l'administration a estimé pouvoir s'approprier au plan fiscal, sans réserve ni nuance, ces déductions et implications. Ainsi, il estima qu'il ne serait pas en mesure de porter une quelconque appréciation sur le bien-fondé des majorations effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale dans le chef du demandeur par rapport à chacune des années fiscales 1999 à 2005, de manière à être amené, par réformation de la décision directoriale déferée, à annuler les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 émis à l'encontre de Monsieur

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 17 mars 2011, l'Etat a fait relever appel de ce jugement du 16 février 2011.

Quant à la recevabilité de l'appel

L'intimé soulève d'abord un moyen d'irrecevabilité de l'appel étatique tiré de ce que le mandat conféré au délégué du gouvernement par le ministre des Finances viserait exclusivement le jugement du 16 février 2011 et serait limité quant à son objet aux années d'imposition 1999 à 2005, mais que la requête d'appel déposée pour compte de l'Etat entreprendrait également les jugements des 25 janvier 2010 et 16 février 2011 en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998 malgré le défaut d'un mandat en ce sens.

Il est vrai que le mandat du ministre des Finances du 9 mars 2011 autorise le délégué du gouvernement à interjeter appel contre le « *jugement n° 24142b rendu par le Tribunal administratif en date du 16 février 2011 dans l'affaire du sieur ... concernant les années d'imposition 1999 à 2005* ».

Cependant, il y a lieu de constater que ledit jugement du 16 février 2011 vide le jugement antérieur du 25 janvier 2010 et que ce dernier n'était en lui-même pas appellable ainsi que la Cour l'a décidé à travers son arrêt susvisé du 28 juillet 2010.

Par voie de conséquence, le mandat du ministre des Finances du 9 mars 2011, en visant le seul jugement final appellable du tribunal administratif du 16 février 2011, doit être considéré comme tendant à déférer à la Cour l'intégralité du litige ayant fait l'objet des jugements des 25 janvier 2010 et 16 février 2011, à savoir la décision directoriale du 17 décembre 2007 ayant rejeté comme n'étant pas fondée les réclamations de l'intimé du 17 septembre 2007 dirigées contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis le 16 août 2007.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité partielle de l'appel soulevé par l'intimé est à rejeter et que l'appel est recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond

1) Moyens des parties

A l'appui de son appel, l'Etat entend réfuter l'appréciation des premiers juges quant à l'instruction du recours au niveau du contentieux directorial et devant le tribunal administratif et quant à un prétendu refus de collaboration suite à la demande de précisions complémentaires contenue dans le jugement du 25 janvier 2010. Il estime que le refus de collaboration se situerait du côté de la partie intimée *« qui s'obstine à refuser jusqu'à aujourd'hui même de déclarer ses revenus réels, tout en maintenant sa position selon laquelle de tels revenus n'existeraient pas »*.

Ensuite, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir méconnu les principes de la taxation d'office prévue par le § 217 AO et notamment que la charge de la preuve en ce qui concerne les revenus réels incomberait à la partie intimée et non pas à l'Etat. Ainsi, les premiers juges auraient correctement constaté que les rectifications litigieuses ont été effectuées sur base du rapport du 13 juin 2007 communiqué conformément au § 189 AO et dont le contenu serait à qualifier de faits nouveaux au sens du § 222 (1) 1. AO, mais auraient méconnu le fait que les revenus ont été taxés en application du § 217 AO avec toutes les conséquences qui en découleraient. L'Etat estime plus particulièrement que les premiers juges auraient à tort donné suite aux contestations d'ordre général de l'intimé, qui n'aurait cependant pas fourni des précisions en quoi les taxations lui feraient grief, ni des indications concrètes relatives à ses revenus réels au cours des années d'imposition en cause, tout en imposant à l'Etat la charge de démontrer au centime près la justification des majorations de revenus taxées par le bureau d'imposition.

L'Etat explique encore que l'approche générale d'imputer les majorations de revenus directement à Monsieur ... à titre de bénéfices provenant d'une profession libérale se justifierait par le fait que les éléments en cause, dont notamment le rapport du 13 juin 2007, démontreraient que ces revenus auraient été directement réalisés et perçus par l'intéressé et que les déductions de dépenses et pertes invoquées par le biais des différentes sociétés impliquées feraient partie de structures et montages artificiels montés par lui dans le seul but de contourner la loi fiscale. Il s'y ajouterait que les structures mises en place par l'intimé devraient être qualifiées d'abus de formes et constructions du droit privé pour contourner la charge fiscale par l'utilisation d'une voie inadéquate et qu'en conséquence toute l'activité de

l'intimé devrait être qualifiée et évaluée par application du principe de l'appréciation selon des critères économiques. Il estime de même que le rapport du 13 juin 2007 ferait preuve jusqu'à inscription de faux et que son contenu serait pleinement opposable à toutes les parties impliquées dans le contentieux fiscal sous analyse.

Relativement aux années 1997 et 1998, l'Etat rappelle que les revenus illégaux de Monsieur ... pour ces années auraient été taxés à respectivement 800.000 LUF et 800.250 LUF sur base exclusive des données contenues dans le rapport du 13 juin 2007. Ce rapport établirait que Monsieur ... se serait nécessairement livré à pareilles activités illégales avant le 1^{er} janvier 1999 dans la mesure où le grand nombre de ses clients et l'importance de son fonds de commerce, tels que retenus dans ledit rapport, n'auraient pas pu être accumulés « *de manière explosive avec effet au 1/1/1999, mais se sont développés à fur et à mesure pendant les années précédentes* », cette réalité se dégageant pareillement du jugement de la chambre correctionnelle du Tribunal d'arrondissement du 21 janvier 2010 prononcé à l'encontre de Monsieur ..., ci-après désigné par le « *jugement pénal du 21 janvier 2010* ». L'Etat se réfère encore à une affaire contentieuse tranchée par un arrêt de la Cour administrative du 15 juillet 2010 (n° 25957C du rôle) et dont il se dégagerait que la société civile OOO s.c. aurait réalisé un chiffre d'affaires de 617.000 LUF durant l'année 1998 sans personnel engagé pour effectuer les travaux de comptabilité facturés, que ses parts auraient été détenues avec effet au 1^{er} janvier 1998 par la société à responsabilité limitée LLL s.à r.l. qui aurait pu compenser les parts de bénéfices reçues de la société OOO avec une importante perte reportable et détenue à son tour par la société anonyme CCC s.a.. Il considère que cette structuration aurait permis à Monsieur ... de réaliser ses travaux illégaux de comptabilité tout en neutralisant fiscalement les revenus en dégagés et que, de plus, cette structure n'aurait représenté qu'un maillon de son système. Ainsi, le bureau d'imposition compétent aurait valablement pu taxer les revenus des années 1997 et 1998 par rapport et par analogie aux revenus réalisés par l'intimé durant les années 1999 à 2005 tels que relatés par le rapport du 13 juin 2007. L'Etat ajoute qu'un procès-verbal du service de police judiciaire de la gendarmerie grand-ducale du 5 juillet 1999, communiqué au directeur le 15 novembre 2010, ci-après désigné par le « *procès-verbal du 5 juillet 1999* », indiquerait l'aveu de Monsieur ... d'avoir réalisé des revenus non déclarés à hauteur de 607.500 LUF pour 1997 et de 1.379.835 LUF pour 1998, montants supérieurs à ceux taxés par le bureau d'imposition.

Concernant les années 1999 à 2002, l'Etat expose que la société TTT, créée le 1^{er} avril 1999, aurait remplacé la société OOO s.c., liquidée à la fin de l'année 1999, comme structure à travers laquelle Monsieur ... aurait exercé son activité de comptable et que la société TTT, détenue officiellement à raison de 99% par la société CCC s.a. et de 1% par Monsieur SSS, aurait transféré l'essentiel de ses bénéfices sous forme d'honoraires de gestion à la société CCC, qui aurait compensé fiscalement ces revenus avec une perte antérieure importante provenant d'un compte d'associé pour les continuer ensuite à Monsieur L'Etat relève encore que l'enquête pénale aurait également révélé la réalisation par Monsieur ... d'une plus-value de cession de 2.000.000 LUF qui représenterait sa part de la cession du fonds de commerce de la société TTT à une fiduciaire de la place en date du 3 janvier 2001. Les revenus supplémentaires imputés à Monsieur ... pour les années 1999 à 2002 proviendraient, d'une part, de la comparaison entre les revenus et chiffres d'affaires déclarés fiscalement par la société TTT et les entrées et sorties de fonds sur les comptes bancaires de cette société, telles que constatées par le service de police judiciaire, la différence constatée de 39.590,77 € ayant été répartie sur les quatre années concernées, et, d'autre part, des parts de bénéfices transférées à la société CCC sous forme d'honoraires de gestion. L'Etat fait valoir que l'intimé ne saurait utilement invoquer le rapport du service de révision de l'administration des Contributions directes relatif à un contrôle de la société CCC, aux motifs que ce contrôle aurait porté sur les années 2000 à 2008, donc des années pour l'essentiel postérieures à celles

en cause, que l'absence de référence, dans ce rapport, à Monsieur ... serait logique dans la mesure où ses activités à travers cette société n'auraient pas été inscrites dans les comptes de cette dernière et que ledit rapport retiendrait l'irrégularité de la comptabilité de la société CCC pour d'autres motifs et aurait pour résultat des redressements de résultat majeurs.

Relativement aux années 2003 à 2005, l'Etat fait valoir que la société anonyme FFF s.a., constituée le 15 novembre 2002, aurait remplacé la société TTT, dissoute le 15 décembre 2002, comme structure à travers laquelle Monsieur ... aurait exercé son activité de services comptables et que ce dernier aurait reconnu dans le cadre du procès pénal engagé à son encontre qu'il aurait été en réalité l'unique gérant effectif et le bénéficiaire économique de cette société, alors même qu'elle aurait été officiellement détenue par des sociétés appartenant à son associé, Monsieur JJJ, ce qui lui aurait permis d'exercer son activité sans apparaître officiellement comme comptable. Monsieur ... aurait retiré les bénéfices de la société FFF sous forme d'honoraires fictifs de sous-traitance facturés par la société BBB s.à r.l., dont il était le seul associé, laquelle aurait pu compenser fiscalement ces revenus avec une perte antérieure importante et les transférer ensuite à son actionnaire, la société de droit bélizais EEE s.a., dont Monsieur ... aurait également été le bénéficiaire économique, en réduisant le compte courant actionnaire. Le chiffre de 123.631,63 € retenu pour la taxation des revenus non déclarés des années 2003 à 2005 se dégagerait de la différence entre, d'une part, les chiffres d'affaires constatés par le service de police judiciaire dans son rapport du 13 juin 2007, la valeur d'une montre RRR et un transfert de 10.000 € vers une autre société étrangère de Monsieur ... et, d'autre part, des chiffres d'affaires déclarés par la société FFF auxquels il y aurait lieu d'ajouter les montants des factures fictives émises par la société BBB.

L'intimé entend résister à ces moyens en faisant valoir que le tribunal aurait annulé à juste titre les bulletins litigieux en constatant en substance que l'Etat serait resté en défaut de fournir les justificatifs nécessaires à la compréhension de la méthode d'imputation des revenus non déclarés dans son chef et qu'il se serait retranché simplement derrière le rapport du 13 juin 2007, cette façon de procéder aboutissant à lui imputer des revenus qu'il n'aurait pas réalisés personnellement et à imposer des chiffres d'affaires sans tenir compte des dépenses et de la TVA afférentes. Il précise encore qu'il aurait déclaré ses revenus en son temps, qu'il aurait dans la suite « *versé une quantité importante de documents explicatifs de la situation d'espèce* » et que les sociétés impliquées auraient déjà été imposées pour les années en cause sans que ces impositions n'aient été remises en cause, de manière que les taxations de revenus critiquées reviendraient à imposer une deuxième fois les mêmes revenus. Il insiste pour dire que la taxation de revenus ne constituerait pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de fixation des bases d'imposition qui devrait être effectué avec un minimum de cohérence. Il considère non pertinents les renvois par l'Etat à certaines décisions de justice pour justifier son argumentation en rétorquant que ces jurisprudences viseraient des situations de défaut de dépôt de déclarations d'impôt et des critères de taxation de revenus qu'il n'aurait pas appliqués en l'espèce. L'intimé critique que l'administration fiscale entendrait « *profiter d'un contexte pénal* » pour punir son ancien collaborateur et pour lui imputer des revenus de profession libérale non déclarés, mais se baserait uniquement sur le rapport du 13 juin 2007 pour expliquer les « *montants astronomiques considérés comme des revenus propres* » sans apporter d'autres preuves d'une assiette tangible et certaine. De même, ledit rapport ne saurait être qualifié de preuve suffisante de l'existence de revenus non déclarés dans la mesure où son auteur émettrait nombre de suppositions, déductions et impressions et où un procès-verbal de police aurait pour objet d'enquêter à charge d'un prévenu afin de fournir un maximum d'informations utiles au parquet, de manière que l'administration fiscale, tenue d'instruire ses dossiers à charge et à décharge au vœu du § 204 AO, devrait vérifier elle-même le contenu du rapport et

en écarter les suppositions et erreurs, en l'espèce notamment celles relatives à des prétendus abus de droit en relation avec les reports de pertes d'exercices antérieurs dans le chef de plusieurs sociétés concernées. En outre, un rapport d'un officier de police judiciaire ferait certes foi en ce qui concerne les éléments constitutifs d'infractions, mais ne porterait pas sur tous les éléments que l'administration fiscale devrait prendre en compte, dont notamment les dépenses, charges et autres éléments déductibles des revenus prétendument constatés dans le rapport en question, de sorte qu'en se basant sur ce seul rapport, l'administration fiscale ne pourrait pas prétendre avoir fixé les revenus effectivement réalisés par l'intimé.

Concernant plus précisément les années d'imposition 1997 à 2002, l'intimé conteste avoir été le bénéficiaire économique des sociétés CCC, LLL et OOO et qu'en conséquence, les revenus de ces sociétés, fiscalement compensés avec des pertes antérieures, ne sauraient lui être imputés au vu de l'absence de tout indice d'un versement de revenus en sa faveur de la part de ces sociétés, mais devraient être imposés au niveau de ces sociétés. Il critique l'imputation à sa personne de la différence à hauteur de 39.590,77 € entre les comptes des sociétés TTT et CCC sans autre explication et sans tenir compte de l'autonomie de ces deux sociétés et de leurs résultats. Il soutient que ladite différence correspondrait en réalité à la TVA et aux frais pris en compte par les bureaux d'imposition compétents pour ces sociétés. Relativement aux honoraires de gestion facturés par la société CCC à la société TTT, l'intimé relève que ceux-ci avaient fait l'objet d'une demande d'information de la part du bureau d'imposition compétent qui, sur base des renseignements fournis par la société TTT, aurait accepté la réalité de ces frais, de manière que le fait de revenir après 10 ans sur cette reconnaissance relèverait de l'arbitraire et de la méconnaissance du fait que les revenus de la société TTT ont été imposés directement dans le chef de ses associés, la société CCC et Monsieur SSS. Finalement, l'intimé affirme que le rapport du service de révision de l'administration des Contributions directes relatif au contrôle de la société CCC pour les années 2000 à 2008 ne saurait être valablement invoqué par l'Etat pour justifier l'imputation de revenus supplémentaires dans la mesure où ce rapport ne le viserait pas et où la comptabilité de la société CCC n'aurait pas été qualifiée d'irrégulière.

Quant aux années d'imposition 2003 à 2005, l'intimé conteste que des paiements et versements de comptes bancaires de la société FFF, personne morale elle-même soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, aient pu lui être imputés, alors même que cette société aurait plusieurs bénéficiaires économiques, que des impositions de cette société pour les années en cause auraient été effectuées sans autres contestations, qu'il n'aurait jamais effectué des prélèvements sur les comptes de cette société et que certains frais et la TVA n'auraient pas été défalqués. Il considère que les facturations de sous-traitance de la société BBB à la société FFF devraient être prises en considération au vu notamment d'une analyse des relations commerciales entre ces deux sociétés et des conséquences comptables en découlant, effectuée par un bureau d'expertise comptable. Il épingle encore l'imputation dans son chef du montant de 30.000 € en tant que part du prix de vente de la société AAA en exposant que la société FFF aurait simplement servi d'intermédiaire dans cette transaction de vente de parts par une société *off-shore* à une société luxembourgeoise et mis son compte bancaire à disposition pour le transfert de fonds, le prix de cession de 50.000 € ayant été perçu par la société *off-shore*. Même si on admettait pour les besoins de la discussion que les 30.000 € doivent être qualifiés de revenu imposable dans son chef, il s'agirait d'une plus-value exonérée sur cession de biens mobiliers plus de 6 mois après l'acquisition sinon d'une cession d'une participation importante bénéficiant d'un abattement et d'un taux d'impôt spécifique. Quant à « *la fameuse montre RRR* », l'intimé fait valoir qu'elle aurait été passée en comptabilité sous la rubrique des honoraires nets pour l'exercice 2004 de la société FFF et que l'imposition de celle-ci aurait été effectuée sur cette base par le bureau d'imposition compétent « *qui n'a rien trouvé à redire depuis lors* ».

Pour autant que la Cour considérerait un contrôle de la réalité des comptabilités, déclarations fiscales et autres pièces versées en cause comme nécessaire, l'intimé conclut à la nomination d'un expert.

2) Appréciation de la Cour

a) Considérations d'ordre général

Il y a d'abord lieu de rappeler qu'en principe, le recours en réformation est l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de l'administration, sur tous les aspects d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou qu'il la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire – indépendamment de la légalité – l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés (Cour adm. 22 janvier 2009, n° 24751C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Recours en réformation, n° 11).

Si le principe de l'annualité de l'impôt en matière d'impôts directs implique que le juge de la réformation doit appliquer au litige la loi telle qu'en vigueur au moment où le fait générateur de l'impôt en cause est survenu, il incombe néanmoins au juge de la réformation de trancher le litige lui soumis sur base de tous les éléments de fait pertinents même postérieurs à l'acte décisionnel lui déféré, mais invoqués en cause par les parties.

En outre, la Cour rejoint le tribunal en ce qu'indépendamment de la force probante au pénal du rapport du 13 juin 2007, limitée aux constatations faites par un officier de police judiciaire, et au vu du régime général de la libre appréciation des preuves consacré par la « *Abgabenordnung* », le bureau d'imposition pouvait valablement se baser sur les montants et faits renseignés dans le rapport du 13 juin 2007 pour y asseoir les bases des impositions rectificatives. Pareillement, eu égard au principe de la liberté des preuves en matière d'impôts, la Cour est encore amenée à tenir compte notamment du jugement pénal du 21 janvier 2010 ayant condamné Monsieur ... du chef de diverses infractions pénales sur base notamment des faits dégagés par le rapport du 13 juin 2007, ainsi que de l'arrêt d'appel afférent de la dixième chambre de la Cour d'appel du 2 février 2011, ci-après désigné par « *l'arrêt pénal du 2 février 2011* », ayant en substance confirmé l'analyse des premiers juges, les éléments factuels retenus dans les motivations de ces décisions judiciaires pouvant être pris en compte au vu du caractère non suspensif d'un pourvoi en cassation. Pareillement, la Cour tiendra compte du procès-verbal du 5 juillet 1999 dressé à charge de l'intimé et du procès-verbal de l'interrogatoire de l'intimé du 27 octobre 2006 effectué par le service de police judiciaire, ces documents ayant été communiqués par transmis du 12 novembre 2010 par le parquet du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg au directeur par application du § 189 AO et versés au dossier par l'Etat.

Ensuite, il y a lieu de préciser que l'ensemble des bulletins d'impôt litigieux représentent des bulletins rectificatifs émis sur base du § 222 (1) 1. AO libellé comme suit :

« (1) Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen

schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt:

1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ».

Dans la mesure où cette disposition soumet l'émission de bulletins rectificatifs fixant des cotes d'impôt supérieures à celles des bulletins originaux à la condition de l'existence de faits ou de preuves nouveaux qui sont de nature à justifier la fixation de bases d'imposition supérieures, il y a lieu, comme le tribunal l'a retenu à juste titre, de vérifier si les conditions d'application du paragraphe 222 (1) 1. AO se trouvent réunies par rapport à chaque bulletin rectificatif émis.

Si cet examen se solde par une réponse affirmative, il y a encore lieu de contrôler les montants des revenus supplémentaires fixés à travers les bulletins rectificatifs litigieux. Dans ce cadre, l'Etat a fait usage de la procédure de la taxation d'office des revenus sur base du § 217 AO en se prévalant du défaut de déclarations de revenus et de collaboration de la part de Monsieur ... et de la révélation de revenus non déclarés à travers l'enquête pénale diligentée à son encontre, tandis que ce dernier nie en dernière analyse l'existence de revenus non déclarés lui imputables pour les années d'imposition en cause et tend à établir, à travers les pièces par lui versées en cause, la réalité des situations déclarées dans le chef des différentes sociétés impliquées en cause.

La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents et qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle elles ne peuvent guère se soustraire. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude (Cour adm. 29 octobre 2009, n° 25700C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 469).

Pour les années d'imposition au sujet desquelles l'examen du premier volet de l'applicabilité du § 222 (1) 1. AO aura dans la suite dégagé une réponse affirmative, il y a lieu de retenir d'emblée que l'administration fiscale, ayant reçu, notamment par le rapport du 13 juin 2007, des indices concrets de revenus non déclarés et confrontée à l'attitude de Monsieur ... revenant à refuser toute fourniture d'informations quant à l'importance de ces revenus, devait assumer sa mission légale de fixer l'impôt sur base des éléments auxquels elle pouvait avoir recours, à savoir pour l'essentiel les informations contenues dans le rapport du 13 juin 2007 auxquelles s'ajoutent la communication du parquet du 12 novembre 2010, ensemble les dossiers fiscaux des sociétés et personnes impliquées, et recourir partant à la procédure de la taxation de revenus prévue par le § 217 AO. La question à examiner dans le cadre de la taxation sera celle de savoir si l'administration a correctement déterminé les montants de revenus supplémentaires non déclarés et imputables à l'intimé qui paraissent les plus probables au vu de tous les éléments d'appréciation à la disposition de la Cour.

b) Les années d'imposition 1997 et 1998

Concernant ces deux années, les premiers juges avaient retenu que ni le rapport du 13 juin 2007, ni ses annexes versées en cause ne contiennent la moindre information concernant

les activités de Monsieur ... au cours des années fiscales 1997 et 1998 ou des éléments permettant de conclure à l'existence de revenus non déclarés au titre de ces mêmes années, pour en déduire que, dans la mesure où seul le rapport du 13 juin 2007 aurait été invoqué tout au long de la procédure d'imposition et de l'instance contentieuse, les conditions du paragraphe 222 (1) 1. AO ne se trouveraient pas vérifiées par rapport à ces deux années.

S'il est vrai que le rapport du 13 juin 2007 ne fournit pas d'indices précis quant à l'existence et au volume de l'activité comptable de l'intimé durant les années 1997 et 1998, il n'en reste pas moins qu'il se dégage du jugement pénal du 21 janvier 2010 et de l'arrêt pénal du 11 février 2011 que, dans le cadre de ses déclarations lors de l'enquête pénale, l'intimé a admis avoir « *commencé à faire de la comptabilité à côté de son travail de fonctionnaire* » avant l'année 1999. En outre, le procès-verbal du 5 juillet 1999 relate les déclarations de l'intimé suivant lesquelles il a exercé jusqu'en l'année 1999 son activité comptable en nom personnel et a constitué seulement au cours de l'année 1999 la société TTT. Ces déclarations de l'intimé doivent être qualifiées de faits ou preuves nouveaux justifiant la fixation de bases d'imposition supérieures au sens du § 222 (1) 1. AO, de manière que la Cour ne peut pas, compte tenu de ces éléments nouveaux lui soumis, confirmer la décision d'annulation des premiers juges et que le jugement entrepris encourt la réformation dans cette mesure.

L'Etat justifie la fixation des revenus non déclarés à 800.000 LUF pour l'année 1997 et à 800.250 LUF par la considération que l'intimé a nécessairement déjà géré durant ces années une certaine clientèle au vu du volume de son fonds de commerce atteint en 1999 et par la référence aux revenus réalisés à partir de 1999. Or, le procès-verbal du 5 juillet 1999 comporte des indications précises en ce qui concerne les revenus effectifs réalisés par l'intimé. En effet, celui-ci a déclaré lors de son audition avoir réalisé en 1998 un « *revenu plus substantiel, vu qu'il aurait changé de méthode de facturation* » et le procès-verbal constate sur base des propres relevés de l'intimé qu'il avait perçu des revenus non déclarés à hauteur de 607.500 LUF en 1997 et de 1.379.835 LUF en 1998. Dans ces conditions et plus particulièrement au vu de l'aveu par l'intimé de l'exercice personnel de l'activité de comptable et de la perception personnelle des revenus non déclarés afférents, il n'y a pas lieu de vérifier plus loin dans quelle mesure notamment des revenus perçus par la société OOO devraient être imputés fiscalement à l'intimé.

Si le montant cumulé des revenus effectifs des deux années (1.987.335 LUF) dépasse ainsi le total des revenus taxés (1.600.250 LUF) par le bureau d'imposition compétent pour les mêmes années, le principe de l'annualité de l'impôt sur le revenu, consacré par les articles 1^{er} et 6 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », requiert de n'imputer à chacune des années 1997 et 1998 que les revenus réalisés au cours de chacune d'elles. Ainsi, pour l'année 1997, le montant taxé de 800.000 LUF dépasse sensiblement le revenu effectif de 607.500 LUF tel que constaté par les auteurs du procès-verbal du 5 juillet 1999, de manière que le revenu net afférent à imputer à l'intimé peut être taxé à 600.000 LUF, le montant de 7.500 LUF pouvant être considéré comme déductible forfaitairement du chef de dépenses d'exploitation dans la mesure où aucun poste de dépenses d'exploitation n'a été concrètement invoqué par l'intimé. En ce qui concerne par contre l'année 1998, le revenu taxé de 800.250 LUF est certes largement inférieur au revenu réel constaté, mais la disposition de l'article 97 (3) 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ne reconnaissant pas aux juridictions administratives la possibilité de modifier une imposition *in pejus* à l'encontre du contribuable, empêche la Cour d'aller au-delà du revenu supplémentaire fixé à travers le bulletin rectificatif litigieux pour cette année.

Il suit de ces développements que l'appel étatique est fondé en ce que les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 1997 et 1998 n'encourent pas l'annulation et que l'argumentation de l'intimé est justifiée dans la mesure où le revenu supplémentaire en provenance de son activité comptable pour l'année 1997 est à réduire de 800.000 LUF à 600.000 LUF.

c) Les années 1999 à 2002

Le jugement pénal du 21 janvier 2010, l'arrêt pénal du 2 février 2011, le procès-verbal du 5 juillet 1999 et le rapport du 13 juin 2007 renseignent que l'intimé avait déclaré avoir fondé la société TTT le 1^{er} avril 1999 ensemble avec deux autres membres du personnel de l'administration des Contributions directes afin d'exercer leur activité comptable sous le couvert d'une structure sous forme de société civile, mais que les associés officiels de la société TTT avaient été la société CCC à hauteur de 99% et Monsieur SSS à hauteur de 1% et que l'intimé avait perçu durant les années 1999 à 2002 des parts des revenus dégagés par l'activité de la société TTT sans les déclarer pour les besoins de l'impôt sur le revenu. Ces éléments de fait doivent être qualifiés de faits ou de preuves nouveaux qui justifient des impositions rectificatives en raison des revenus supplémentaires non déclarés.

En ce qui concerne la fixation des revenus, l'Etat pouvait valablement procéder à une taxation des revenus imputés à Monsieur ... dans la mesure où il ne disposait pas de données exactes sur bases d'imposition réalisées à travers l'activité en cause et imputables à ce dernier.

D'abord, l'Etat pouvait valablement estimer, au vu de l'ensemble des éléments particuliers découlant du jugement pénal du 21 janvier 2010, de l'arrêt pénal du 2 février 2011, du procès-verbal du 5 juillet 1999 et du rapport du 13 juin 2007, que la structuration de l'activité en cause - de la manière qu'une société pouvant se prévaloir d'importantes pertes reportables d'exercices antérieurs, en l'occurrence la société CCC, devenait l'associé quasi unique de la société TTT, fiscalement transparente, et permettait ainsi la réalisation des revenus dégagés par l'activité comptable sans soumission effective à l'impôt sur le revenu et une redistribution ultérieure aux bénéficiaires effectifs, dont Monsieur ... - était à qualifier d'abusives et que ces revenus étaient à imposer dans le chef de leurs bénéficiaires effectifs. Par voie de conséquence, l'Etat pouvait légitimement considérer comme revenus supplémentaires générés par l'activité comptable à la fois les parts de bénéfices dans la société TTT, imputées fiscalement à la société CCC au vu du caractère transparent de la société TTT, telles que retenues à travers les bulletins d'établissement séparé et en commun émis à l'égard de la société TTT (15.406,81 € pour l'année 1999, 16.410,08 € pour l'année 2000, 16.288,51 € pour l'année 2001 et 33.286,09 € pour l'année 2002) et les revenus transférés à la société CCC sous forme de factures d'honoraires de gestion émises par cette dernière à l'égard de la société TTT (44.620,83 € durant l'année 2000 et 17.352,55 € durant l'année 2001).

L'Etat entend encore imputer à l'intimé du chef des années 1999 à 2002 un montant total de 39.590,77 € réparti à hauteur d'un quart (9.897,69 €) sur chacune de ces quatre années. En se basant sur des entrées de fonds de 186.774,84 € et des sorties de fonds de 182.955,64 € sur le compte bancaire de la société TTT durant les années 1999 à 2002, l'Etat entend le justifier sur base de l'affirmation que lesdites sorties de fonds auraient été « comparé[es] aux éléments des dossiers fiscaux » des sociétés TTT et CCC et qu'une différence de 39.590,77 € aurait été constatée. Or, le tribunal a épinglé à juste titre le fait que si le montant de 182.955,64 € figure certes dans le rapport du 13 juin 2007, la différence de 39.590,77 € n'est, en l'état actuel du dossier, ni vérifiable, ni même retraceable en ce qu'elle

ne résulte pas du rapport du 13 juin 2007 et n'a pas été autrement documentée par l'Etat, les produits totaux déclarés par la société TTT pour les années 1999 à 2002 s'élevant pour le surplus à 266.475,83 €. Or, également dans le cadre d'une taxation de revenus, l'Etat qui entend fonder la fixation de revenus supplémentaires taxés sur des éléments précis qui sont en outre en large partie en sa possession, doit étayer la réalité des éléments sur lesquels il se fonde afin de justifier la taxation opérée. Dès lors, il y a lieu de faire abstraction de ce montant de 39.590,77 €.

En outre, l'imputation de l'ensemble des revenus taxés au niveau de la société TTT au seul Monsieur ... ne paraît pas justifiée au vu de tous les éléments en cause. En effet, il avait déclaré lors de son audition du 5 juillet 1999 qu'il avait fondé et exploité la société TTT ensemble avec plusieurs autres personnes, état des choses encore confirmé par lui lors de son audition du 27 octobre 2006. Ce fait se trouve en outre étayé par la circonstance qu'il n'a perçu sur le produit total de 5.000.000 LUF en provenance de la vente du fonds de commerce du 3 janvier 2001 qu'une quote-part de 2.000.000 LUF. Partant, l'imputabilité à l'intimé des revenus réalisés par la société TTT ne se dégage à l'heure actuelle et à suffisance des éléments en cause que pour justifier une taxation à hauteur de 2/5^e des parts de bénéfices dans la société TTT et des revenus transférés à la société CCC sous forme de factures d'honoraires de gestion.

Finalement, la Cour ne saurait accéder, au vu de l'interdiction d'une *reformatio in pejus* découlant de l'article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, aux conclusions étatiques tendant à ajouter encore, en tant que nouvelles rectifications des bulletins d'impôt litigieux, comme chefs de revenus taxés non pris en compte jusque lors le montant de 8.181 € représentant des revenus en provenance de la société OOO pour l'année 1999 et le montant de 2.000.000 LUF du chef de la quote-part du produit de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent, l'appel étatique est à déclarer fondé dans la mesure où les bulletins d'impôt litigieux pour les années 1999 à 2002 n'encourent pas l'annulation et le recours initial est à déclarer partiellement justifié en ce que les revenus taxés dans le chef de l'intimé sont à fixer comme suit :

- année 1999 : $15.406,81 \times 2/5 = 6.162,72 \text{ €}$,
- année 2000 : $(16.410,08 + 44.620,83) \times 2/5 = 24.412,36 \text{ €}$,
- année 2001 : $(16.288,51 + 17.352,55) \times 2/5 = 13.456,42 \text{ €}$,
- année 2002 : $33.286,09 \times 2/5 = 13.314,44 \text{ €}$.

d) Les années 2003 à 2005

Il se dégage du contenu du jugement pénal du 21 janvier 2010 et de l'arrêt pénal du 2 février 2011 que l'intimé a fait la connaissance de Monsieur JJJ en 2002, qu'ils ont développé l'idée de la création d'une société destinée à exploiter une fiduciaire qui serait appelée à reprendre les clientèles apportées par l'intimé et l'un de ses collègues de travail et offrir les services comptables pour le groupe de sociétés de Monsieur JJJ et pour ses sociétés-clientes qu'il domiciliait et gérant. Ainsi, la société FFF, à l'origine encore dénommée FFF, fut créée le 15 novembre 2002 avec comme actionnaires les sociétés HHH s.a. (67%) et XXX s.a. (33%). La société TTT fut alors dissoute le 15 décembre 2002 avec effet au 31 décembre 2002.

Il se dégage des mêmes décisions de justice que suite au retrait du précité collègue de travail et suite à un grave accident de la circulation suivi d'une longue hospitalisation subi par Monsieur JJJ, Monsieur ... assurait de fait seul la direction de la société FFF, qu'il en exécutait le travail comptable, ayant été assisté seulement durant l'année 2003 par une employée, et qu'il en retirait seul tous les bénéfices, de manière à avoir admis lors de son audition du 27 octobre 2006 et à l'audience devant le tribunal correctionnel avoir été l'unique bénéficiaire économique de la société FFF.

Le jugement pénal du 21 janvier 2010 et l'arrêt pénal du 2 février 2011 renseignent encore que l'intimé a admis avoir été durant toute cette période le bénéficiaire économique de la société de droit belizais EEE et qu'afin de retirer les bénéfices de la société FFF tout en évitant leur imposition, l'intimé a racheté début 2003 à travers la société EEE toutes les parts sociales de la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois UUU qui avait dans ses comptes des pertes reportables de +/- 150.000 € et une dette envers ses anciens associés de +/- 300.000 €, tout comme il a racheté la créance correspondante des anciens associés pour 1 €. Après le changement de la dénomination de la société UUU en celle de BBB, celle-ci commença à émettre des factures pour travaux de sous-traitance à la société FFF et compensa les revenus ainsi obtenus de la part de cette dernière avec les pertes reportables et le service de la créance d'associé à la société EEE. Le jugement pénal du 21 janvier 2010 retient cependant que les seules prestations réelles de travaux comptables ont été effectuées par l'intimé pour compte de la société FFF, que la relation de sous-traitance alléguée entre les sociétés BBB et FFF ne correspondait à aucune réalité économique et que « *les factures portent par conséquent sur des prestations fictives* », raison pour laquelle l'infraction de faux et d'usage de faux a été retenue dans le chef de l'intimé à ce niveau.

Tous ces éléments constatés par le jugement pénal du 21 janvier 2010 et l'arrêt pénal du 2 février 2011 indiquent l'existence de revenus non déclarés perçus par l'intimé et passés par des structures sociétaires établies dans la seule finalité d'éviter leur imposition et la révélation de l'identité du bénéficiaire effectif de ces revenus, de manière à relever d'un abus de formes juridiques qui justifie une imposition conforme aux réalités économiques. Ces conclusions univoques dudit jugement infirment toutes les allégations de l'intimé tendant à contester la réalité de la perception par lui-même de la totalité des revenus produits par son activité à travers la société FFF et le caractère fictif des facturations de sous-traitance par la société BBB, étant précisé que ledit jugement a expressément écarté l'analyse faite par un bureau d'expertise comptable des relations entre les sociétés BBB et FFF, invoquée encore dans le cadre du recours sous examen, au motif que cette étude dénote une approche purement comptable sans tenir compte des prestations réellement effectuées. Par voie de conséquence, les conditions pour une imposition rectificative sur base du § 222 (1) 1. AO se trouvent réunies en l'espèce.

Concernant les montants de revenus concrètement imputés par voie de taxation à l'intimé, il convient de constater que le chiffre d'affaires réalisé par la société FFF, depuis sa création le 15 novembre 2002 jusqu'en l'année 2006, à travers les paiements de clients sur ses deux comptes bancaires indiqués a été retracé à hauteur d'un total de 269.131.63 € dans le rapport du 13 juin 2007.

D'un autre côté, la société FFF a déclaré pour la même période, d'après les éléments à disposition de la Cour, un chiffre d'affaires s'élevant approximativement à 239.000 €. Or, c'est à partir de ce chiffre d'affaires qu'il y a lieu d'admettre que l'intimé a déduit les dépenses d'exploitation relatives à son activité comptable, dans la mesure où il a eu intérêt à faire valoir un maximum de dépenses afin de réduire le bénéfice imposable de la société FFF, et qu'il a réglé la TVA due sur ce chiffre d'affaires déclaré après déduction de la TVA en

amont payée sur ses dépenses d'exploitation. C'est pareillement en rapport avec ce chiffre d'affaires qu'il a émis les factures de sous-traitance de la société BBB à l'adresse de la société FFF, à hauteur de 28.000 € pour l'année 2003, de 38.500 € pour l'année 2004 et de 39.000 € pour l'année 2005, de manière que ces dépenses de sous-traitance ont permis de retenir dans le chef de la société FFF des pertes pour les exercices 2002 à 2004 et pour la seule année 2005 un bénéfice de 3.256,23 €, compensé avec les pertes des exercices antérieurs. Par voie de conséquence, au vu des éléments ci-avant relevés, l'Etat a valablement pu imputer à l'intimé les montants des factures de la société BBB en tant que revenus réels retirés par lui de la « partie déclarée » de l'activité comptable exercée sous le couvert de la société FFF au vu du caractère fictif des transferts vers les sociétés BBB et EEE constaté dans le jugement pénal du 21 janvier 2010.

En sus et au-delà de cette « partie déclarée » des revenus, l'Etat se prévaut à juste titre de la part de l'intimé à hauteur de 30.000 € dans le prix de la vente de la société AAA au cours de l'année 2004, dans le cadre de laquelle il a affirmé que la société FFF aurait occupé un rôle d'intermédiaire, le revenu afférent s'analysant dès lors en une commission pour laquelle l'intimé n'établit pas qu'elle serait en réalité revenue à autrui. C'est encore à bon droit que le bureau d'imposition a rattaché ce revenu à l'activité comptable de l'intimé pour trouver cause dans cette activité et ne l'a pas qualifié de bénéfice de spéculation ou de plus-value en provenance de la cession d'une participation importante, comme soutenu par l'intimé.

Il en est de même des montants de 38.935 € pour l'année 2005 et de 49.325 € pour l'année 2006 payés à l'intimé du chef de son activité comptable par des voies autres que des virements bancaires et répertoriés « *dans l'agenda de type FILOFAX* » de l'intimé, tels que ces opérations et montants ont été révélés par le rapport du 13 juin 2007 et en l'absence de dépenses d'exploitation vérifiées se dégageant des éléments du dossier.

Pour le surplus, l'Etat estime à bon droit qu'il y a lieu d'ajouter, au titre de l'année 2004, la valeur de la montre RRR (5.000 €) achetée et conservée par l'intimé pour son propre besoin, étant donné que le jugement pénal du 21 janvier 2010 a constaté la réalité de cette acquisition par prélèvement personnel sur l'actif de la société FFF.

Par voie de conséquence, la Cour rejoint l'Etat dans son argumentation que le chiffre d'affaires total à prendre en considération pour les années 2003 à 2006 – et partant comme base pour déterminer les imputations de revenus à faire à l'intimé pour les années 2003 à 2005 – s'élève à $(269.131,63 + 30.000 + 38.935 + 49.325 + 5.000 + 10.000 =) 402.391,63$ €, le montant de 10.000 € étant relatif à une commission perçue durant l'année 2006.

Par contre, l'Etat invoque comme élément de revenu supplémentaire à imputer à l'intimé le montant de 123.631,63 € en le tirant d'une comparaison entre les chiffres du rapport du 13 juin 2007 et les « *éléments des dossiers fiscaux de la société FFF et de la société BBB* », sans fournir de précision à cet égard ni devant le tribunal ni devant la Cour. Or, à l'instar de ce qui a été retenu ci-avant pour les années 1999 à 2002, le tribunal a épinglé à juste titre le fait que cette différence de 123.631,63 € n'est, en l'état actuel du dossier, ni vérifiable, ni même retraceable en ce qu'elle ne résulte pas du rapport du 13 juin 2007 et n'a pas été autrement documentée par l'Etat. Or, également dans le cadre d'une taxation de revenus, l'Etat qui entend fonder la fixation de revenus supplémentaires sur des éléments précis qui sont en outre en large partie en sa possession, doit étayer la réalité des éléments sur lesquels il se fonde afin de justifier la taxation opérée. En outre, l'écart entre le chiffre d'affaires déclaré s'élevant approximativement à 239.000 € et le chiffre d'affaires de 269.131,63 € réalisé à travers des paiements bancaires de clients trouve une explication suffisante dans la TVA facturée par la société FFF à ses clients, étant donné qu'il se dégage

des bulletins d'impôt de la TVA des années 2002 à 2005 que la TVA en aval due pour ces années s'élève déjà à 26.445,32 € et que les paiements de clients sur les comptes bancaires sont à considérer comme ayant été effectués TVA comprise. Dès lors, il y a lieu de faire abstraction de ce montant de 123.631,63 €.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique est à déclarer fondé dans la mesure où il n'y a pas lieu de réformer la décision directoriale entreprise dans le sens d'une annulation des bulletins d'impôt litigieux pour les années 2003 à 2005 et le recours initial est à déclarer partiellement justifié en ce que les revenus taxés dans le chef de l'intimé sont à fixer comme suit :

- année 2003 : 28.000 €,
- année 2004 : $38.500 + 5.000 + 30.000 = 73.500$ €,
- année 2005 : $39.000 + 38.935 = 77.935$ €.

Quant aux dépens

Si l'appel est partant fondé dans sa pétition principale que les bulletins d'impôt litigieux ne doivent pas encourir l'annulation par réformation de la décision directoriale entreprise, il n'en reste pas moins que cette dernière encourt la réformation partielle en raison de chefs de revenus taxés dont l'Etat est resté en défaut de prouver la justification. Au vu de ce défaut partiel par l'Etat d'instruire utilement le recours sous analyse, situation critiquée à juste titre par le tribunal même si la Cour ne le suit pas en ce qui concerne les conséquences à en tirer, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour une moitié à l'Etat et pour l'autre moitié à l'intimé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 17 mars 2011 en la forme,

au fond, le déclare justifié en ce qu'il y a lieu de dire, par réformation des jugements entrepris des 25 janvier 2010 et 16 février 2011, que les bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs pour les années 1997 à 2005, émis à l'égard de l'intimé le 16 août 2007, n'encourent pas l'annulation,

pour le surplus, déclare à la fois l'appel et le recours initial de l'intimé partiellement fondés,

partant, par réformation de la décision directoriale entreprise du 11 décembre 2007, fixe comme suit les montants de revenus supplémentaires imputables à l'intimé pour les années d'imposition suivantes :

- année 1997 : 600.000 LUF,

- année 1999 : 6.162,72 €,
- année 2000 : 24.412,36 €,
- année 2001 : 13.456.42 €,
- année 2002 : 13.314,44 €.
- année 2003 : 28.000 €,
- année 2004 : 73.500 €,
- année 2005 : 77.935 €.

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contribution directes pour exécution,

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour une moitié à l'Etat et pour l'autre moitié à l'intimé.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 27 juillet 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27.7.2011

La Greffière de la Cour administrative